

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

VICTOR PRADO FARIA

**PONDERAÇÕES SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DO FATO JURÍDICO
TRIBUTÁRIO PRESUMIDO**

CURITIBA

2010

VICTOR PRADO FARIA

**PONDERAÇÕES SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DO FATO JURÍDICO
TRIBUTÁRIO PRESUMIDO**

Monografia apresentada à disciplina Direito Tributário como requisito parcial à conclusão do Curso de Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Dr. José Roberto Vieira

CURITIBA

2010

“O poder de tributar compreende o poder de destruir”

John Marshall

RESUMO

A substituição tributária para frente, por fato futuro, ou simplesmente progressiva, sempre foi alvo de duras críticas pela doutrina mais tradicional do Direito Tributário. Todavia, essas críticas não foram suficientes para impedir que o instituto fosse comumente utilizado pelo Fisco. Com o advento da Emenda Constitucional nº3/93, a qual acrescentou o § 7º a o artigo 150 da Constituição, a substituição progressiva foi elevada à categoria constitucional. Diante desse contexto, o presente trabalho pretende compreender a constitucionalidade do instituto em comento, analisando a possibilidade da cobrança do tributo antes da ocorrência do fato jurídico tributário. A discussão a respeito do tema translada em torno da praticidade da fiscalização e da arrecadação, em contraponto às limitações constitucionais ao poder de tributar, verdadeiras garantias individuais conferidas ao contribuinte.

PALAVRAS CHAVE: Substituição Tributária Para Frente; Princípios Constitucionais Tributários; Presunção; Estrita Legalidade Tributária; Tipicidade Tributária; Capacidade Contributiva.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
 1. RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA	
1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS	8
1.2 ESTRUTURA DA NORMA	8
1.2. OBRIGAÇÃO	10
1.2.1 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	
1.2.1.1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS	11
1.2.1.2 OBRIGAÇÃO PRINCIPAL	12
1.2.1.3 OBRIGAÇÃO “ACESSÓRIA”	13
1.3 FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO	14
1.4. SUJEITO ATIVO.....	16
1.5. SUJEITO PASSIVO.....	16
 2. SUJEIÇÃO PASSIVA	
2.1 INTRODUÇÃO	19
2.2. A CLASSIFICAÇÃO DE RUBENS GOMES DE SOUSA	20
 3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	
3.1 INTRODUÇÃO	23
3.2 HISTÓRICO.....	23
3.3 SUJEIÇÃO PASIVA POR SUBSTITUIÇÃO.....	24
3.4. MODALIDADES	
3.4.1 INTRODUÇÃO	26
3.4.2 SUBSTITUIÇÃO REGRESSIVA.....	27
3.4.3 SUBSTITUIÇÃO PROGRESSIVA	27
3.5 RAZOES PARA IMPLANTAÇÃO DESSA ÚLTIMA TÉCNICA.....	28
 4. PRESUNÇÃO E FICÇÃO	
4.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS	32
4.2 PRESUNÇÃO DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO	32

5. OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS PERTINENTES	
5.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS	35
5.2 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.....	36
5.3 PRINCÍPIO DA TIPICIDADE	38
5.4. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	40
 6. O FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO PRESUMIDO EM FACE DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS PERTINENTES	 42
 7. CONCLUSÃO	 46
 REFERÊNCIAS	 50

INTRODUÇÃO

A enorme diversidade de operações de produção, circulação, alienação e fornecimento de bens e serviços torna impossível para o Estado possuir o controle de todos os fatos que culminem em obrigações de ordem tributária, pois o aparato estatal necessário para apurar cada ocorrência extrapolaria a razoabilidade.

O instituto da substituição tributária veio a lume como uma alternativa para facilitar o sistema de arrecadação, de maneira que o recolhimento do imposto seja realizado pelo primeiro contribuinte da cadeia de circulação, em uma única etapa, em substituição aos demais sujeitos passivos das operações subseqüentes.

Tentou-se com isso um método para combater a sonegação e promover a arrecadação de um montante que mais se aproximasse do real valor devido.

Quando essa substituição acontece em relação a operações que futuramente irão ocorrer, a chamada substituição progressiva, o tributo relativo aos fatos jurídicos tributários que supostamente ocorrerão é arrecadado antecipadamente, levando-se em conta uma base de cálculo presumida.

Entretanto, esse artifício tributário ocasiona um impasse de ordem jurídica, qual seja a atribuição a uma terceira pessoa da responsabilidade por um fato que somente por presunção pode se dar por acontecido.

A antecipação do pagamento de um tributo cujo fato jurídico tributário presumivelmente ocorrerá levanta dúvidas quando interpretada em face da Constituição, especificamente quando a confrontamos com as regras concernentes à Legalidade e à Capacidade Contributiva.

O presente trabalho pretende suscitar uma reflexão acerca das particularidades do fato jurídico tributário, se analisadas em consonância com os princípios constitucionais.

1. RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

1.1 Considerações Iniciais

O Estado tem como fim primordial a satisfação do bem comum, e, por essa razão desenvolve atividades em diferentes áreas, tais como na política e economia. Para custear estas atividades é necessária a existência de uma determinada verba, ou seja, é necessário que o Estado possua dinheiro suficiente para poder arcar com todos os gastos.

Para isso, o Estado utiliza-se do direito como meio de obter seus recursos econômicos, já que a norma de direito se destaca das outras normas prescritivas de conduta por possuir um atributo ímpar entre as normas de natureza comportamental, qual seja possuir uma vinculação obrigatória.

Para PONTES DE MIRANDA, “... consiste na obrigatoriedade a diferença específica que faz das normas do direito (jurídicas) espécie distinta no gênero normas de conduta humana”¹. A norma jurídica é a única espécie, dentre este plexo de normas de conduta que se utiliza da obrigatoriedade para se fazer efetiva²; considera-se a norma jurídica como uma regra obrigatória que prescreve uma conduta humana a partir da ocorrência de determinado fato³.

1.2 A Estrutura da Norma

A norma jurídica para ser considerada completa, nos ensinamentos de LOURIVAL VILANOVA deve ser composta por duas partes:

Na primeira, realizada a hipótese fática, isto é, dado um fato sobre o qual ela incide, sobrevém, pela causalidade que o ordenamento institui, o efeito, a relação jurídica com sujeitos em posições ativas e passiva (...) Na segunda, a hipótese fática, o pressuposto é o não cumprimento, a inobservância do dever de prestar, positivo ou negativo, que funciona como fato jurídico (ilícito, antijurídico) fundante de outra prestação, a de exigir coativamente perante órgão estatal a efetivação do dever constituído na norma primária.⁴

¹ MARCOS BERNARDES DE MELLO, **Teoria do Fato Jurídico: plano da eficácia, 1ª parte**, p. 12.

² Entenda-se obrigatoriedade como um elemento inerente, sem o qual a norma perde o “*status*” de jurídica.

³ MARCOS BERNARDES DE MELLO, *op. cit.*, p. 14.

⁴ **Causalidade e relação no direito**, p. 188-189.

Do trecho, aufere-se que a primeira parte – ou norma primária – prescreve deveres (na consequência) oriundos de fatos lícitos (descritos na hipótese), enquanto a segunda parte – ou norma secundária – descreve as consequências pelo descumprimento do que foi imposto pela norma primária.⁵

No âmbito do direito tributário, o modelo acima desenhado apresenta-se na forma de (i) normas que estabelecem princípios e competências tributárias; (ii) normas que dispõem sobre a incidência dos tributos; (iii) e normas que fixam outras providências para a operatividade do tributo, tais como normas de lançamento e fiscalização.

Conforme define PAULO DE BARROS CARVALHO, as normas tributárias em sentido estrito “... *definem a incidência do tributo (...) descrevem fatos e estipulam os sujeitos da relação, como também os termos determinativos da dívida*”⁶.

As normas tributárias de incidência possuem como estrutura uma regra padrão que “... *associa a um fato ou ato lícito de possível ocorrência (hipótese tributária), uma relação jurídica que obriga determinado sujeito passivo a recolher quantia certa aos cofres públicos (conseqüente tributário)*”⁷.

A essa estrutura lógico-semântica dá-se o nome de regra-matriz de incidência tributária. Vale dizer que a regra-matriz de incidência é norma primária de natureza dispositiva, levando em consideração a bimetridade constitutiva da norma jurídica, nos moldes delineados por Kelsen, Villanova e, adotando uma terminologia diferente, Carlos Cossio⁸.

Na hipótese da regra-matriz são estabelecidos os critérios para identificação dos eventos tributáveis. São tais critérios: (i) material – refere-se a um comportamento humano (v.g., realizar operações) ou determinado estado (v.g., ser proprietário de veículo automotor); (ii) espacial – concernente à noção

⁵ HANS Kelsen, **Teoria Geral das Normas**, p. 181.

⁶ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**, p. 261.

⁷ EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, **Lançamento Tributário**, p. 110.

⁸ Para COSSIO, “... *la norma jurídica encuentra su más adecuada expresión en una proposición disyuntiva de dos miembros. Cada uno de estos miembros constituye una proposición hipotética; y ellos están relacionados en la norma, de modo que el opuesto contradictorio de la consecuencia del primero es del segundo. En la consecuencia de la endonorma se menciona el deber estatuido: en la consecuencia de la perinorma se señala, para el caso de que ese deber no haya sido cumplido, una sanción que se presume facultativa, mientras otra norma no la estatuya como deber*” – JOSÉ R. ECHEVERRÍA YÁÑEZ, Norma Jurídica y Derecho Subjetivos. **Anales de la Facultad de Derecho Tercera Época**, IV, nº. 6, p. 4.

do local onde deve ser realizada a conduta prevista no critério material; (iii) temporal – dá os parâmetros de tempo, nos quais se reputa ocorrido o fato jurídico tributário.

Por sua vez, no conseqüente encontramos os critérios para a constituição da relação jurídica tributária. São eles: (i) pessoal – que se divide em ativo (credor) e passivo (devedor); (ii) quantitativo – representado pela alíquota e pela base de cálculo, que são elementos necessários para apuração do valor devido.

Após a ocorrência do fato descrito na hipótese, e da incidência da norma tributária, nasce entre os pólos da relação o vínculo da obrigação.

Discorrendo sobre a fenomenologia da incidência tributária, SACHA CALMON NAVARRO COELHO leciona que “... *acontecido o fato previsto na hipótese legal (hipótese de incidência), o mandamento que era abstrato, virtual, torna-se atuante e incide*”⁹, estabelecendo relações jurídicas – direitos e deveres.

1.2 Obrigação

No mundo do direito, o vocábulo “obrigação” possui várias acepções, fato esse que dificulta a sua exata delimitação.

Segundo MARIA HELENA DINIZ, obrigação é uma relação “... *estabelecida entre devedor e credor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, devida pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o adimplemento através de seu patrimônio*”¹⁰.

Nesse sentido, obrigação designa uma relação jurídica entre duas pessoas, por força da qual se atribuem direitos e deveres correspondentes, positivos ou negativos, quais sejam, obrigação de dar, fazer ou não fazer, devida pelo primeiro – credor – ao segundo – devedor.

O “... *devedor tem dívida ou débito, em contraposição ao crédito do credor*”¹¹. Dessa forma, o devedor tem o dever de prestar o objeto da obrigação

⁹ Valor contábil dos bens e direitos do ativo da pessoa jurídica entregues a acionista a título de devolução de sua participação no capital social. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº. 92, p. 123.

¹⁰ **Curso de direito civil brasileiro, teoria geral das obrigações**, v.2, p. 33.

¹¹ LUCIANO AMARO. **Direito tributário brasileiro**, p. 243.

e o credor tem o direito de exigir este objeto. O credor é titular de uma pretensão perante o devedor.

Trata-se, portanto, de uma relação jurídica de natureza pessoal, pois se estabelece entre duas pessoas, identificadas como credor e devedor. O objeto da obrigação consiste numa prestação pessoal, pois, de acordo com MARIA HELENA DINIZ, “... só a pessoa vinculada está adstrita ao cumprimento da prestação”¹².

Essa prestação sempre terá uma natureza patrimonial, o que significa dizer que a obrigação, tanto positiva quanto negativa, possui necessariamente um valor pecuniário, sendo que o credor vai buscar do devedor o “*quantum*” necessário para o adimplemento da obrigação.

Segundo LUCIANO AMARO,

Obrigação, porém, além de dever jurídico (a que fica jungida uma parte ou cada uma das partes numa relação jurídica), presta-se a designar a própria relação jurídica, expressando o vínculo que enlaça duas (ou mais) pessoas, às quais se atribuem direitos e deveres correspondentes. Ressalta-se a idéia, presente na etimologia do vocábulo, de ligação ou liame, unindo pessoas (credor e devedor) que têm, respectivamente, o poder de exigir e o dever de prestar o objeto da obrigação (dar, fazer ou não fazer)¹³.

Dos conceitos de obrigação, vislumbra-se, em todos, a presença de uma pessoa, designada sujeito passivo ou devedor, adstrita a uma prestação positiva ou negativa em favor de outra, denominada sujeito ativo ou credor, que está autorizado a exigir seu adimplemento.

1.2.1 Obrigação Tributária

1.2.1.1 Considerações Iniciais

Ao adentrar na esfera tributária, o conceito de obrigação ganha matizes mais específicas do que as delineadas no âmbito privado.

Sobre a obrigação tributária, ensina JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO “... trata-se de autêntica relação jurídico-tributária (...) tendo como nota

¹² Curso..., op. cit., p. 33.

¹³ Direito..., op. cit., p. 244.

característica a participação do Poder Público em seu pólo-ativo”¹⁴.

Porém, ao contrário das obrigações de natureza privada, a obrigação tributária tem como causa a lei, independentemente da convergência de vontades¹⁵; sua natureza é eminentemente “*ex lege*”, ou seja, decorrente da própria lei tributária que a impõe.

Sobre essa característica, preceitua FEDERIGHI que o nascimento da obrigação tributária independe da vontade daquele que será incumbido de seu adimplemento. Não importa se “... o devedor (*sujeito passivo*) ignore ter nascido a obrigação tributária, esta o vincula e o submete ao cumprimento da prestação que corresponda a seu objeto”¹⁶.

Neste sentido, HENSEL complementa que o conteúdo e a medida da prestação devida em razão da obrigação tributária são determinados pela lei¹⁷.

Portanto, a obrigação tributária expressa uma relação entre indivíduo – sujeito passivo – e Estado – sujeito ativo – representando uma obrigação *ex lege*. O objeto da obrigação sempre será traduzido como o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária¹⁸, a prática ou abstenção de ato no interesse da fiscalização ou arrecadação tributária¹⁹.

1.2.1.2 Obrigação Principal

De acordo com o Código, quanto ao objeto, a obrigação tributária divide-se em principal e acessória. O artigo 113 do Código Tributário Nacional, assim dispõe:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de um tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

¹⁴ **Curso de direito tributário**, p. 213.

¹⁵ ROQUE ANTONIO CARRAZZA. **Curso de direito constitucional tributário**, p. 123.

¹⁶ **Direito tributário**, p. 90.

¹⁷ **Dirrito tributário**, p. 71.

¹⁸ Artigo 113, § 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de um tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

¹⁹ Artigo 113, § 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º. A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.

A obrigação principal está prevista no art. 113, § 1º do CTN: *“surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”*.

Expressa o dever que o sujeito passivo tem de prestar o pagamento de um tributo ao Estado, sempre tendo por objeto uma prestação patrimonial.

Segundo ALEXANDRE TAVARES *“Consiste numa prestação patrimonial, de caráter público; numa típica obrigação de dar, segundo terminologia do Direito Civil. Obrigação de dar dinheiro, é claro (...)”*²⁰.

JOÃO MARCELO ROCHA observa que é considerada principal, a obrigação cujo objeto é o dever de pagar certa quantia. Ou seja, o elemento caracterizador é a natureza pecuniária da prestação obrigacional ²¹.

1.2.1.3 Obrigação “Acessória”

Quanto aos deveres instrumentais ou formais, inapropriadamente denominados obrigações tributárias acessórias, verifica-se no § 2º do artigo 113 do Código Tributário Nacional, que dispõe *“A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”*.

Tem sempre por objeto uma prestação não patrimonial, que, por força do § 3º do artigo 113 do CTN, caso não adimplida, provoca o surgimento de outra obrigação, relativa à penalidade.

Os deveres instrumentais tributários visam atender aos interesses do fisco em relação à fiscalização e à arrecadação dos tributos. Pode também configurar uma prestação negativa, qual seja, a de não fazer, que é representada por abstenções de atos, por omissões que são exigidas do sujeito passivo, podendo ser exemplificada com a proibição de destruir ou rasurar

²⁰ **Fundamentos de direito tributário**, p. 120-121.

²¹ **Direito Tributário**, p. 290.

documentos, não subfaturar o preço da mercadoria, “dever de emitir notas fiscais, escriturar livros, entregar declarações (deveres de fazer), de não rasurar a escrituração (dever de não fazer), etc” (sic) ²².

Em suma, trata-se de um dever formal tributário “quando seu objeto não se constituir de prestação pecuniária, mas sim de deveres de fazer ou de não fazer algo” ²³.

1.3 Fato Jurídico Tributário

O vínculo obrigacional tributário surge da identificação na realidade factual, do fato que corresponde àquele descrito em lei. A obrigação tributária nasce após a ocorrência desse fato capaz de provocar a instituição do vínculo jurídico entre o Estado e o particular.

O Código Tributário Nacional utiliza a expressão “fato gerador” para caracterizar esta situação de fato ou situação jurídica que, ocorrendo, determina a incidência da norma tributária. Contudo, na lição de ALFREDO AUGUSTO BECKER e GERALDO ATALIBA, tem-se que o “fato gerador” do legislador representa a “hipótese de incidência”, quando se referir à descrição legal, e representa o “fato jurídico tributário”, quando se referir à ocorrência legal.

Tal fato vem definido no Código Tributário em seus artigos 114 a 118. Consigna um evento, descrito na norma que, quando ocorrido, “instala” a obrigação tributária. Sua ocorrência gera para o ente tributante – sujeito ativo – o direito subjetivo de exigir um tributo, daquele que se encontre descrito na norma como devedor – sujeito passivo.

HUGO DE BRITTO MACHADO aponta que “... ainda que se trate de um ato jurídico, no sentido dessa expressão no direito civil, o fato gerador da obrigação tributária há de ser sempre considerado como fato” ²⁴.

Abreviando conceitos, considera-se hipótese de incidência a descrição legislativa de um fato, o qual, quando ocorrido, vai ensejar a incidência tributária, sendo fato jurídico tributário a visualização, no universo fenomenológico, dessa situação prevista na lei.

²² JOÃO MARCELO ROCHA, *Direito...*, op. cit., p. 290.

²³ *Idem*.

²⁴ *Curso de Direito Tributário*, p. 126.

Na doutrina, também se pode encontrar referência à hipótese de incidência como “fato gerador” *“in abstrato”*, ao passo que sua ocorrência também é chamada de “fato gerador” *“in concreto”*.

Conclui-se então, que existem *“... dois momentos lógicos (e cronológicos): primeiramente a lei descreve um fato e di-lo capaz (potencialmente) de gerar (dar nascimento a) uma obrigação. Depois ocorre o fato; vale dizer: acontece, realiza-se”*²⁵.

Nos dizeres de EDUARDO SABBAG, a hipótese de incidência tributária consigna um momento abstrato, capaz de deflagrar a relação jurídico-tributária. A hipótese de incidência *“... caracteriza-se pela abstração, que se opõe à concretude fática”*²⁶, é a eleição *“... feita pelo legislador, de fatos quaisquer, no mundo fenomênico, propensos a ensejar o nascimento do episódio jurídico-tributário”*²⁷.

Fica clara a distinção entre fato jurídico tributário e hipótese de incidência. Ambos representam dois momentos inconfundíveis e, ao mesmo tempo, indispensáveis à configuração da obrigação tributária. E nem poderia ser diferente, pois, é decorrência lógica do Princípio da Legalidade a pré-existência de uma tipificação legal para se poder verificar na realidade o fenômeno material correspondente àquela previsão legal.

Nesta esteira, RUTNÉA NAVARRO GUERREIRO afirma que a teoria da regra jurídica e do suporte fático, nos moldes ensinados por PONTES DE MIRANDA, é perfeitamente aplicável para a compreensão do estudo do fato jurídico da obrigação tributária. Para a autora o suporte fático corresponde ao fato imponível²⁸, enquanto a hipótese de incidência à regra jurídica. Igualmente à *“... regra jurídica, a hipótese de incidência define, de forma genérica e abstrata, o fato, que se torna fato jurídico pela incidência da norma jurídica”*²⁹.

Impende salientar que a descrição legal isolada é insuficiente para a geração de uma obrigação tributária. Noutras palavras, a definição legal – hipótese de incidência – dever ser identificada na prática – fato jurídico tributário –, para somente assim a obrigação tributária nascer.

²⁵ GERALDO ATALIBA, **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 55.

²⁶ **Direito Tributário**, p.206.

²⁷ *Idem*.

²⁸ Tributação de Receita não recebida, **Revista Dialética do Direito Tributário**, nº. 160, p. 114.

²⁹ *Idem*.

A definição legal da hipótese de incidência está prevista no artigo 114 do CTN: *“Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”*. Isto é, quando a situação descrita na lei materializar-se, ocorrerá a incidência do tributo.

Desse dispositivo, aufere-se que somente a lei pode estabelecer a hipótese de incidência; não havendo previsão legal, não se configurará o fato jurídico tributário. A legalidade é essencial para a própria constituição do fato jurídico tributário, pois *“... inexistindo a completa e rigorosa subsunção do conceito do fato ao conceito da norma (...) não se opera o nascimento válido da obrigação tributária principal correspondente”*³⁰.

Reitera-se que somente quando a situação descrita na lei – hipótese de incidência – materializar-se, momento em que se concretiza o fato jurídico tributário, ocorrerá a incidência da norma, fazendo nascer a obrigação tributária.

1.4 Sujeito Ativo

No pólo ativo da relação jurídica obrigacional tributária figura o titular do direito de exigir o cumprimento da obrigação, que é o sujeito ativo.

O sujeito ativo da Obrigação Tributária identifica-se com a condição do credor civil, sendo, na maioria das vezes, o próprio Estado.

1.5 Sujeito Passivo

De acordo com a breve e singela explicação feita no tópico anterior, *“...o critério pessoal do conseqüente normativo é formado pelo conjunto das notas necessárias à identificação dos sujeitos de direito que deverão compor a relação jurídica”*³¹, a qual somente será instaurada após a verificação do fato jurídico previsto na hipótese.

Na lição de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO o critério pessoal contempla os sujeitos da relação jurídica, inserindo-se no pólo passivo a figura do contribuinte, que mantém relação pessoal e direta com a respectiva

³⁰ ALEXANDRE MACEDO TAVARES, **Fundamentos...**, op. cit., p. 125.

³¹ HUGO BARRETO SODRÉ LEAL, **Responsabilidade Tributária na Aquisição do Estabelecimento Empresarial**, p. 43.

materialidade e que, voluntariamente, realiza o fato imponible.³²

Ou seja, a partir de critério pessoal são determinadas as pessoas físicas ou jurídicas que irão compor a relação jurídica; é onde que *“colhemos elementos informados da a determinação do sujeito passivo”*³³. Como sujeito ativo, é designada a pessoa dotada da faculdade de exigir o cumprimento da prestação; e, como sujeito passivo, aquele a quem é atribuído o dever de cumprir ou de se submeter à prestação exigida.

No âmbito tributário, o sujeito ativo pode ser normalmente identificado a partir da própria norma. Em sua grande maioria, as normas de competência tributária já trazem, expressa ou implicitamente, a individualização da pessoa que deverá figurar no pólo ativo da relação jurídica tributária.

Entretanto, no que diz respeito à identificação do sujeito passivo, o conseqüente normativo traz apenas as informações necessárias para a futura individualização da pessoa que deverá figurar no pólo passivo da relação, e com isso *“... o sujeito passivo somente pode ser identificado após a ocorrência do fato jurídico tributário, pois, antes disso, não é suficiente para apontá-lo apenas o estudo da norma de incidência”*³⁴.

Conforme PAULO DE BARROS CARVALHO *“sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação”*³⁵.

CLEBER GIARDINO ensina que sujeito passivo é *“... a pessoa que provoca, desencadeia ou produz a materialidade da hipótese de incidência de um tributo (como inferida na constituição) ou quem tenha relação pessoal e direta – como diz o art. 121, §, I do CTN”*.

Na opinião de DINO JARACH o sujeito passivo é o indivíduo *“obrigado em virtude da própria natureza dos fatos imponíveis, que, de acordo com a lei, resultam atribuíveis a dito sujeito, por quem os realiza”*³⁶.

Para GERALDO ATALIBA o sujeito passivo é o devedor, comumente chamado de contribuinte. É aquele que *“... fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em*

³² JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, **ICMS – Teoria e prática**, p. 145.

³³ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 335.

³⁴ MARCELO CARON BAPTISTA, **ISS: do texto à norma**, p. 143.

³⁵ *Idem*.

³⁶ Aspectos da hipótese de incidência tributária, **Revista de Direito Tributário**, nº 17, p.287.

*favor do sujeito ativo.”*³⁷. Acrescenta, ainda, este autor *“É a pessoa que terá diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo”*³⁸.

Encontramos nos ensinamentos de HECTOR B. VILLEGAS, que o sujeito passivo pode ser conceituado como o destinatário legal tributário³⁹; isto é, *“... aquele que é obrigado pela norma a pagar o tributo por si mesmo, por ser o realizador do fato imponible”*⁴⁰. (tradução livre)

E na lição de MARÇAL JUSTEN FILHO, que adapta para a realidade jurídica brasileira a concepção de “destinatário legal tributário” de VILLEGAS, o sujeito passivo da relação tributária, que, entre nós, seria melhor denominado como “destinatário constitucional tributário”, é aquele que *“... fora eleito constitucionalmente para vir a sofrer a sujeição passiva tributária”*⁴¹; é uma *“categoria de pessoas que se encontram em relação com a situação prevista para inserir-se no núcleo da hipótese de incidência tributária e que são pessoas sujeitáveis à condição de sujeito passivo tributário”*⁴².

³⁷ **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 85.

³⁸ *Idem.*

³⁹ “Para atalhar dificuldades de ordem semântica, Hector Villegas sugere que se empregue destinatário legal tributário no lugar de contribuinte. A expressão, segundo o grande autor argentino viria a imprimir mais racionalidade à descrição do que se passa nos domínios do sujeito passivo da obrigação tributária”. – PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**, p. 152.

⁴⁰ No original: *“... quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismo. Como es el realizador del hecho imponible.”* – HECTOR B. VILLEGAS, **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**, p. 328

⁴¹ **Sujeição Tributária Passiva**, p. 263.

⁴² *Idem.*

2 SUJEIÇÃO PASSIVA

2.1 Introdução

Podendo ser compreendida como uma situação imposta ao indivíduo que figura no pólo passivo da obrigação tributária, qual seja, a imputação do “dever de pagar somas de dinheiro ao Estado, a título de tributo”, a sujeição passiva tributária vincula-se ao critério pessoal do conseqüente das normas tributárias.

A importância de estabelecermos o que significa essa subordinação e o que efetivamente é o sujeito passivo da relação jurídica tributária pode ser compreendida pelas seguintes palavras do imperador Justiniano: *“Vejam os antes as pessoas, pois é conhecer pouco o direito, se desconhecemos as pessoas, em razão das quais ele foi constituído”*⁴³.

Após a ocorrência do fato jurídico tributário, da incidência da norma e do nascimento da obrigação tributária, observa-se, no pólo passivo, o “fenômeno” da sujeição passiva tributária, e, conseqüentemente, a revelação de seus respectivos sujeitos, em dois sentidos.

Em um sentido mais restrito, aquele que sofre a sujeição, aquele que integra o pólo passivo da relação, é a pessoa de quem se exige o cumprimento da prestação pecuniária objeto da relação jurídica constituída por força da aplicação da regra-matriz de incidência, *“... é a pessoa que realizou o fato jurídico tributário, e que cumulativamente encontra-se no pólo passivo da relação obrigacional”*⁴⁴, ou, na linguagem do legislador, é aquele que se encontra “diretamente” relacionado ao “fato jurídico tributário”⁴⁵. Colocando em um único vocábulo, é o contribuinte. Porém, a sujeição passiva não se limita à figura do contribuinte.

Considerando-se um viés mais amplo, a sujeição passiva é categoria que abrange todos aqueles que se encontrem vinculados ao cumprimento de deveres relacionados à fiscalização ou à arrecadação de tributos, ou de outras obrigações pecuniárias, relacionadas à satisfação do interesse fiscal no

⁴³ Institutas, I, 2, 12 – *apud* CRETELLA JR., **Curso de Direito Romano**, p. 73.

⁴⁴ MARIA RITA FERRAGUT, **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**, p. 29.

⁴⁵ Artigo 121, Parágrafo único, I, Código Tributário Nacional.

recebimento do crédito tributário.

Nesse sentido abrangente, o Código Tributário Nacional estabelece que o sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo, e até mesmo da penalidade pecuniária a ele associada, e, reitera-se, havendo uma relação pessoal e direta entre o sujeito passivo e o fato jurídico tributário, aquele chama-se contribuinte – artigo 121, parágrafo único, I, CTN –, caso contrário, ausente essa relação pessoal e direta, o indicado pela lei para ocupar o lugar e as obrigações do contribuinte é qualificado como responsável – artigo 121, parágrafo único, II.

Pela linguagem utilizada pelo legislador, percebe-se que as espécies de sujeitos passivos da obrigação principal foram definidas em função do tipo de vínculo existente entre esses sujeitos e o fato jurídico tributário.

2.2 A Classificação de Rubens Gomes de Sousa

Esse critério distintivo, utilizado no Código, foi influenciado pela doutrina de RUBENS GOMES DE SOUSA, autor do anteprojeto do Código Tributário de 1952, que, em sua obra, dividiu a sujeição passiva tributária em dois grandes grupos: (i) sujeição passiva direta, onde é sujeito passivo aquela pessoa que estava em relação econômica com o fato jurídico tributário, dele extraindo vantagens; e (ii) sujeição passiva indireta, quando tem o Estado interesse ou necessidade de cobrar o tributo de pessoa diferente ⁴⁶.

O critério utilizado pelo autor é visivelmente econômico, pois aqui contribuinte é *“... a pessoa física ou jurídica que, voluntariamente, concretiza o evento eleito pela lei como fato gerador e que, em tese, possui capacidade contributiva para arcar com o débito tributário”* e *“sujeito passivo indireto seria aquele eleito pela legislação para pagar o tributo por ato, fato ou negócio de outrem, por interesse ou necessidade do Estado”*⁴⁷.

RUBENS GOMES salienta que a sujeição passiva indireta ainda divide-se em transferência e substituição, sendo possível subdividir-se a

⁴⁶ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso...*, op. cit., p. 336.

⁴⁷ PAULO LUCENA DE MENEZES, ICMS: Sujeição passiva, in: Ives Gandra da Silva Martins (coord.), *Curso de direito tributário*, p. 711.

transferência em três modalidades distintas ⁴⁸.

Embora o Código não tenha expressamente adotado as categorias descritas por RUBENS GOMES – a divisão encontrada no texto legal compreende a figura do contribuinte e a do responsável –, sua classificação foi utilizada, por muito tempo, pela maioria dos estudiosos da matéria ⁴⁹.

As críticas a esta separação devem-se à sua natureza preponderantemente econômica, haja vista o fato jurídico tributário da obrigação estar vinculado a um signo presuntivo de riqueza econômica ⁵⁰.

Sobre o assunto, PAULO DE BARROS assevera que “... o *magistério tecido com critérios econômicos ou com dados ocorridos em momento pré-legislativo, não mais se sustenta em face de uma Dogmática que se pretende rigorosa, voltada apenas para os aspectos jurídicos (...)*”⁵¹.

A segunda categoria de sujeito passivo indireto difundida pela doutrina é a do responsável. Segundo o CTN, é responsável aquele que sem assumir a condição de contribuinte, fica obrigado, por lei, a adimplir a obrigação tributária, assume, pois, função de garantidor da satisfação da obrigação.

Na lição de SERGIO PINTO MARTINS, distingue-se o contribuinte do responsável, pois o contribuinte tem o débito (*debitum, Schuld*), que é a obrigação de pagar e a responsabilidade (*Haftung*), e está sujeito à obrigação. O responsável tem apenas a responsabilidade. O contribuinte adquire essa condição com o fato gerador da obrigação, enquanto o responsável está obrigado por força da lei que regula a responsabilidade⁵².

HUGO DE BRITO MACHADO compreende o responsável como

⁴⁸ “Transferência: ocorre quando a obrigação tributária, depois de ter surgido contra uma pessoa determinada (que seria o sujeito passivo direto), entretanto em virtude de um fato posterior transfere-se para outra pessoa diferente (que será o sujeito passivo indireto). As hipóteses de transferência, como dissemos são três: a) solidariedade: é a hipótese em que duas ou mais pessoas sejam simultaneamente obrigadas pela mesma obrigação; b) sucessão: é a hipótese em que a obrigação se transfere para outro devedor em virtude do desaparecimento do devedor original; c) responsabilidade: é a hipótese em que a lei tributária responsabiliza outra pessoa pelo pagamento do tributo, quando não seja pego pelo sujeito passivo. Substituição: ocorre quando, em virtude de uma disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, ou negócio tributado: nesse caso, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto”. – RUBENS GOMES DE SOUZA, **Compêndio de legislação tributária**, p. 55.

⁴⁹ “O Código Tributário Nacional não se utiliza das expressões doutrinárias sujeição passiva indireta, transferência ou substituição. Sobretudo, coube primeiro a Rubens Gomes de Sousa teorizar a respeito do assunto”. – ALIOMAR BALEEIRO, **Direito tributário brasileiro**, p. 736.

⁵⁰ ALFREDO AUGUSTO BECKER, **Teoria geral do direito tributário**.

⁵¹ **Direito...**, *op. cit.*, p. 159.

⁵² Manual de direito tributário, p. 170.

aquele que, “... sem revestir a condição de contribuinte, vale dizer, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador respectivo, tem seu vínculo com a obrigação decorrente de dispositivo expresso da lei”⁵³.

Em sentido análogo, ALEXANDRE MACEDO TAVARES aponta que “... responsável ou sujeito passivo indireto, por seu turno, é todo aquele que, não revestindo a condição de contribuinte, vê-se legalmente obrigado ao pagamento do tributo correspondente”⁵⁴.

Na legislação, a responsabilidade tributária está prevista no artigo 128 do Código Tributário ⁵⁵, considerado norma geral a respeito desse tema. Salienta-se que o código deixa clara a necessidade de vinculação entre o terceiro responsável e o fato jurídico tributário que deu origem à obrigação tributária.

ALIOMAR BALEEIRO ressalta que se aplicam à sujeição passiva os princípios gerais fundamentais, como Legalidade, Irretroatividade, Anterioridade e Capacidade Contributiva; isso, tanto ao contribuinte quanto ao responsável. Isso, porque as garantias constitucionais e infraconstitucionais se agregam à obrigação tributária, não ao sujeito passivo ⁵⁶.

⁵³ **Curso...**, *op. cit.*, p. 151.

⁵⁴ **Fundamentos...**, *op. cit.*, p. 130.

⁵⁵ Artigo 128 do Código Tributário Nacional: “Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”.

⁵⁶ **Direito...**, *op. cit.*, p. 723.

3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

3.1 Introdução

No capítulo anterior, demonstrou-se que, dentro do nosso ordenamento jurídico, existem situações nas quais o legislador atribui à terceira pessoa, distinta do destinatário original, o dever de entregar ao Fisco o valor correspondente ao objeto da prestação tributária ⁵⁷.

Tal atribuição poderá vir a ocorrer de várias maneiras, sendo uma delas por meio da substituição daquele que deveria adimplir a prestação da obrigação. Esse mecanismo enseja uma situação onde um substituto é eleito pela lei para ser o responsável pela quitação do valor devido pelo substituído, e é delineado no artigo 128 do Código Tributário, embora não haja uma expressa menção aos termos aqui utilizados, quais sejam, “substituto” e “substituído” ⁵⁸.

Para que se dê o fenômeno da substituição tributária há três exigências: existência de uma situação de poder, por decorrência da qual o destinatário constitucional ou legal tributário esteja subordinado à vontade de outra pessoa; referir-se essa situação de poder ao gozo, pelo destinatário final tributário, da situação presuntiva de riqueza estatuída na materialidade da hipótese de incidência da norma autônoma; e ser essa situação de poder decorrente de circunstância alheia a uma norma tributária. Assim sendo, o legislador não está autorizado a instituir a substituição tributária ao seu bem entender.

3.2 Histórico

O regime da substituição tributária não é inovação do legislador brasileiro, podendo ser percebido em sistemas que remetem à alta Idade Média ⁵⁹.

DANTE D'ANGELO assinala que, segundo alguns estudiosos, tal

⁵⁷ MARCELO CARON BAPTISTA. **ISS...**, *op. cit.*, p. 145.

⁵⁸ Vide nota 54.

⁵⁹ Trata-se de um mecanismo de origem antiga, remontando o sistema impositivo vigente na Europa no fim do século XVIII, adotado pelos entes tributantes como forma de alargar a sujeição passiva tributária. – HAMILTON DIAS DE SOUZA, ICMS: substituição tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº. 12, p. 15-26.

sistema pode ser encontrado na República Veneziana, ao fim da Idade Média ou até durante o século VI, representado por sistemas impositivos vigentes no sul da Europa, sendo o antecedente de maior expressão representado pela “Income-tax”⁶⁰.

No direito positivo brasileiro, foi inserido há cerca de quarenta anos, tendo sido previsto no texto original do Código Tributário Nacional, em seu artigo 58, § 2º, II, que atribuía ao industrial ou comerciante atacadista a condição de responsável pelo imposto devido pelo comerciante varejista, mediante acréscimo de percentual, não maior que 30% ao preço da mercadoria, a ser fixado por lei estadual.

Posteriormente, após ter sido revogado em 1968, voltou ao direito positivo na década de 80, passando por alterações procedimentais, até que, em março de 1993, foi-lhe “concedido” “status” constitucional, em razão da publicação da Emenda Constitucional n.º 03, de 17 de março de 1993, a qual acrescentou o § 7º ao artigo 150 da Constituição⁶¹.

Sobre a constitucionalização da substituição tributária, GERALDO ATALIBA E AIRES BARRETO produziram interessante comentário que se encaixa aos propósitos deste trabalho, uma vez que discorreram sobre os requisitos constitucionais de validade de lei que estabelece a substituição tributária: *“A própria Constituição designa os destinatários dos encargos tributários. A lei só pode substituí-los ou atribuir responsabilidade a outrem. (...) Só lei pode criar substitutos e responsáveis”*⁶².

3.3 Sujeição Passiva Por Substituição

Uma das principais divergências doutrinárias quanto à tradicional

⁶⁰ No original *“Certamente non nasce com il tributo, mas il fenomeno della sostituzione del contribuente há origini ugualmente antiche. Per alcuni, esso si verifica già in epoca romana; per altri, al tempo della Repubblica Veneziana nell’alto Medioevo; per altri ancora risale ad alcuni sistema impositivi vigenti in Europa sul finire del’ 700. Compare prima in Francia, poi in Inghilterra (dovel antecedente più eloquente è rappresentato dalla Income-tax), infine in Germana”*. – DANTE D’ANGELO, **Per un Aggiornamento della Figura del Sostituto D’Imposta**, p.165-166.

⁶¹ Artigo 150, § 7ª da Constituição: “A lei poderá atribuir ao sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.

⁶² GERALDO ATALIBA E AIRES F. BARRETO, Substituição e Responsabilidade Tributária. Cadernos de Direito Tributário, **Revista de Direito Tributário**, nº. 49, p. 74.

classificação da sujeição passiva tributária – aquela lecionada por RUBENS GOMES –, foi com relação ao instituto da substituição.

Conforme afirma ALIOMAR BALEEIRO, há autores que não consideram o substituto sequer uma espécie de responsável tributário, como Paulo de Barros Carvalho -, enquanto outros já o elegem como sujeito passivo direto e não indireto, “... *uma vez que sua responsabilidade se desencadeia tão logo ocorra o fato gerador da obrigação, sem nenhuma transferência legalmente posta pelo legislador (Sacha Calmon)*”⁶³.

Alguns doutrinadores vêem a substituição como forma de sujeição passiva direta, como ZELMO DENARI, para quem “... *a sujeição passiva direta compreende as figuras do contribuinte e do substituto*”⁶⁴.

Semelhante classificação da figura do substituto é feita por SACHA CALMON NAVARRO COELHO, para quem “... *o substituto é um sujeito passivo direto*”⁶⁵; e acrescenta: “... *melhor seria chamá-lo de ‘destinatário legal tributário’, para estremá-lo do ‘contribuinte’, e considerar ambos ‘sujeitos passivos diretos’*”⁶⁶.

Para este autor, a sujeição passiva indireta corresponde apenas à responsabilidade tributária por transferência onde, como foi ressaltado em momento anterior, o que se transfere é o dever tributário, enquanto que a substituição é da pessoa que deveria ser o sujeito passivo direto.

O substituto tributário, para ROQUE CARRAZZA, é o individuo que não realiza o fato tributável, mas, por força da lei, é colocado na obrigação tributária como sujeito passivo, “... *respondendo integralmente não só pelo adimplemento do débito tributário como também pelo cumprimento das obrigações acessórias*”⁶⁷.

Nos dizeres de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, a substituição é uma “... *imputação de responsabilidade por obrigação tributária de terceiro que não praticou o fato gerador, mas que tem vinculação indireta com o real*

⁶³ **Direito...**, *op.cit.*, p. 736.

⁶⁴ ZELMO DENARI, **Curso de direito tributário**, p. 263.

⁶⁵ Estudo sobre a sujeição passiva direta e indireta no direito brasileiro – escólios para uma futura modificação do Código Tributário Nacional – em homenagem a Geraldo Ataliba, **Revista de Direito Tributário**, nº. 67, p. 274.

⁶⁶ *Ibidem*, p. 275.

⁶⁷ **ICMS**, p. 276.

*contribuinte”*⁶⁸.

O autor ainda conclui que, na substituição, num plano pré-jurídico, o legislador afasta por completo o verdadeiro contribuinte que realiza o fato jurídico tributário, prevendo, a lei, desde logo, o encargo da obrigação para uma outra pessoa (substituto) que fica compelida a pagar a dívida própria, eis que a norma não contempla a dívida de terceiro (substituto)⁶⁹.

GERALDO ATALIBA E AIRES BARRETO, por sua vez, entendem que *“... a figura da substituição implica uma pessoa substituta e outra pessoa substituída. O encargo tributário é o do substituído, porém quem comparece na relação jurídica formal (obrigação tributária) é o substituto”*⁷⁰.

Tem-se, então, que a substituição, em matéria tributária pode ser definida como fenômeno por meio do qual o próprio legislador, no momento da elaboração da regra-matriz de incidência, “retira” o sujeito que realizou o fato jurídico tributário do pólo passivo da relação, substituindo-o por outro.

A substituição, em que pese o entendimento de grande parcela da doutrina, não é uma modalidade de responsabilidade tributária; diferencia-se desta pelo momento em que se opera a “alteração” daquele que figura no pólo passivo da obrigação, ou, utilizando a expressão de PAULO DE BARROS, no regime de substituição *“... o legislador nada substitui, somente institui”*.⁷¹

Ou seja, se a alteração é operada pelo legislador anteriormente à incidência da norma, está-se diante de um substituto. Caso tal alteração se dê após a incidência, com a simples mudança no pólo passivo, há responsabilidade tributária⁷².

3.4 Modalidades

3.4.1 Introdução

A doutrina e jurisprudência classificam o regime de substituição em duas modalidades: a substituição tributária *“para trás”* ou *regressiva* e

⁶⁸ **Curso...**, *op. cit.*, p. 179.

⁶⁹ *Idem.*

⁷⁰ **Substituição...**, *op. cit.*, p. 75.

⁷¹ **Curso...**, *op. cit.*, p. 337.

⁷² ÂNGELO BRAGA NETTO RODRIGUES DE MELO, Sujeição tributária passiva, **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, nº. 79, p. 28-29.

substituição tributária “para frente” ou progressiva.

3.4.2 Substituição Regressiva

A primeira hipótese – substituição regressiva – ocorre quando a lei atribui ao adquirente de um determinado produto ou serviço o encargo do pagamento do tributo devido nas operações anteriores; *“... quando o substituto, que é um contribuinte de direito (comerciante ou industrial), adquire mercadoria de outro contribuinte, em geral produtor de pequeno porte ou comerciante individual, responsabilizando-se pelo pagamento do tributo devido pelo substituído e pelo cumprimento das obrigações tributárias”*⁷³.

Imagine-se que determinada cadeia de produção ou circulação seja formada inicialmente por produtores rurais, seguidos por indústrias e, no final, desta cadeia, por supermercados.

A fiscalização e arrecadação dos pequenos produtores seria extremamente complicado para o Fisco, uma vez que tais pessoas não possuem organização ou aparelhamento contábil suficiente para manter um registro confiável. Nesse caso, é mais fácil e mais seguro exigir da indústria o pagamento do tributo inicialmente devido pelos pequenos produtores⁷⁴.

No Brasil, o mecanismo foi regulamentado pelo artigo 6.º, § 3º do Decreto-lei n.º 406, de 31 de dezembro de 1968, com redação dada pela Lei Complementar n.º 44, de 07 de dezembro de 1983⁷⁵.

3.4.3 Substituição Progressiva

Quando um terceiro recolhe o tributo devido pelo contribuinte substituído antes de o respectivo fato tributável acontecer, ocorre a segunda modalidade de substituição, chamada progressiva ou “para frente”. Aqui, o tributo é recolhido antecipadamente sob a presunção da realização futura do fato jurídico tributário pelo contribuinte substituído. No caso da substituição

⁷³ RICARDO LOBO TORRES, A Substituição Tributária e Cobrança Antecipada do ICMS, in: Valdir de Oliveira Rocha (coord.), **ICMS – Problemas Jurídicos**, p. 188.

⁷⁴ RICARDO ALEXANDRE, **Direito tributário esquematizado**, p. 122.

⁷⁵ Artigo 6.º, § 3º, do DL 406/68: “A lei estadual poderá atribuir a condição de responsável: a) ao industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, quanto ao imposto devido na operação ou operações anteriores promovidas com a mercadoria ou seus insumos”.

progressiva, o fato jurídico tributário é hipotético, também chamado presumido.

Consigna uma hipótese “... na qual o legislador estabelece a antecipação da incidência do imposto com relação a operações sucessivas, cada qual objeto de tributação em tese”⁷⁶.

Em regra, esse tipo de substituição envolve “...impostos plurifásicos que incidem sobre várias operações dentro de uma cadeia econômica. Mas pode, também, ser aplicado em outras espécies de tributos”⁷⁷.

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, sobre o tema, ensina que o legislador indica um responsável para recolher um determinado valor referente a um fato futuro e incerto, “... com alocação de valor (também incerto), havendo definição, por antecipação, do sujeito passivo de uma obrigação não acontecida, que se presume venha a ser realizada no futuro”⁷⁸.

Sobre o fato futuro, LAIS VIEIRA CARDOSO dá a seguinte definição: “(...) fato que ainda não se operou de forma concreta realizando no mundo fenomênico todos os aspectos ou elementos previstos na hipótese de incidência, questão esta à qual nos referimos como suposição do fato futuro, uma vez que como o fato supostamente ocorrerá, é tributado, antecipadamente, na fonte (...)”⁷⁹.

Disso conclui-se que, a peculiaridade da substituição tributária progressiva reside no fato de que o evento descrito na norma secundária anteceder temporalmente o acontecimento do fato descrito na norma básica⁸⁰.

3.5 Razões para implantação desta última técnica

A técnica da substituição para frente foi adotada com vistas a atender a uma reivindicação dos próprios contribuintes. Tal exigência estava vinculada ao fato de que com a implantação do ICM, alguns ramos de atividades estavam

⁷⁶ EDUARDO MARCIAL FERREIRA JARDIM, **Dicionário Jurídico Tributário**, p. 148.

⁷⁷ FERNANDO CÉSAR BAPTISTA DE MATTOS, Os sujeitos da obrigação tributária, in: Marcus Lívio Gomes e Leonardo Pietro Antoneli, **Curso de direito tributário brasileiro**, p. 384.

⁷⁸ **Curso...**, op. cit., p. 201.

⁷⁹ LAIS VIEIRA CARDOSO, **Substituição Tributária no ICMS**, p. 199.

⁸⁰ Segundo esta autora, nos casos de responsabilidade, a norma pode ser decomposta em básica – da qual se origina o tributo – e secundária –I que determina a responsabilidade –, classificação que não se confunde com a tradicional, apresentada no capítulo 1 desse trabalho, à página 8 – MIZABEL ABREU MACHADO DERZI, A Praticidade, a Substituição Tributária e o Direito Fundamental à Justiça Individual, in Octávio Campos Fischer (coord.), **Tributos e Direitos Fundamentais**, p. 270.

sendo diretamente atingidos pela concorrência desleal, em face da dificuldade de fiscalização.

Por tal razão, os contribuintes do ICM pleitearam que fosse utilizada a cobrança antecipada do imposto, o que seria vantajoso tanto para o contribuinte quanto para o Fisco, visto que de um lado seria utilizada uma taxa inferior àquela efetivamente agregada (40%), e, de outro, proporcionaria o imediato ingresso de receita⁸¹.

Houve a implementação do instituto, que, em um primeiro momento, tinha como finalidade precípua dificultar a evasão tributária e facilitar a arrecadação, tendo sido inspirada principalmente no princípio da praticabilidade da tributação⁸².

Com efeito, concentrando a retenção e o recolhimento do tributo devido nas operações subseqüentes em poucos fabricantes, reduzir-se-ia, em muito, a probabilidade da sonegação fiscal, e, conseqüentemente a concorrência desleal, visto que aqueles atingidos pela tributação seriam compelidos a arcar com os mesmos tributos na mesma proporção.

Além disso, o pagamento antecipado do futuro crédito tributário supostamente promoveria a arrecadação de maneira menos dispendiosa e mais eficiente.

Percebe-se que a razão de ser deste instituto reside na desproporção entre as atribuições legalmente imputadas ao Fisco, a fim de que este realize de maneira eficaz a fiscalização e a aplicação das normas tributárias, e os meios disponíveis que o ele possui para realizar este serviço. Conforme BALLEIRO, tal situação enseja um “estado de necessidade administrativo”⁸³.

Este estado de necessidade é, na realidade, a impossibilidade prática de se realizar a fiscalização de todos os contribuintes, mormente se considerarmos o incontável número de varejistas.

E, baseando-se no que foi dito até aqui, percebe-se que o cerne das discussões compreende a antecipação do fato jurídico tributário, ou, em outros termos, “... *pela exigência feita antes que ocorra o fato legalmente qualificado*

⁸¹ HUGO DE BRITO MACHADO, A Substituição Tributária no ICMS, **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº. 26, p. 25.

⁸² RAPHAEL FRATTARI, Sopesamento de princípios para uma interpretação constitucionalmente adequada da substituição tributária progressiva, **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº. 70, p. 122.

⁸³ **Direito...**, *op. cit.*, p. 736

para fins de nascimento da denominada obrigação tributária”⁸⁴.

Embora os Tribunais estejam, em reiteradas decisões, proclamando a constitucionalidade da antecipação do tributo⁸⁵, não é pequena a parcela da doutrina que discorda desse entendimento jurisprudencial.

⁸⁴ MARCO AURÉLIO GRECO, **Substituição Tributária – ICMS – IPI – PIS – COFINS**, p. 7.

⁸⁵ Principalmente com o julgamento da ADIN 1851-4/AL.

4 PRESUNÇÃO E FICÇÃO

4.1 Introdução

Em matéria tributária, ficções e presunções são utilizadas para cumprir duas finalidades precípuas: combater a sonegação tributária e implementar técnicas de tributação em massa em nome da praticidade.

Presunção é instituto com raízes no Direito Processual Civil. Surgiu com o escopo de simplificar a solução dos litígios. O legislador, ao criar uma presunção, antecipa-se a um eventual conflito que possa surgir entre as partes e presume, de forma absoluta ou relativa, a veracidade de um fato.

Diz-se absoluta – “*juris et de jure*” – aquela presunção para a qual não se admite prova em contrário; considera-se relativa – “*juris tantum*” – quando a prova é admitida.

ANTONIO DA SILVA CABRAL, explicando o conceito, diz ser um ato subjetivo o qual, por antecipação, tira-se “... *uma conclusão que se supõe ou se toma como verdadeira, sem que se tenha certeza da existência dessa conclusão (ou, conforme o caso, de um efeito), partindo-se de um fato conhecido e provado*”⁸⁶.

A presunção é “... *utilizada pelo aplicador do direito tributário que, ao tentar comprovar um fato desconhecido, parte de outro, conhecido*”⁸⁷.

A ficção, em contrapartida, é conceito criado pela doutrina do direito para explicar situações que aparentemente são contrárias à própria lei, mas que precisam de soluções lógicas, satisfazendo os interesses da sociedade⁸⁸, em outros termos, tenta-se tornar verdadeiro o que de fato não é⁸⁹.

A ficção “... *nasce de uma falsidade para que se crie uma verdade jurídica, existente apenas ‘ex vi legis’, como o conceito de pessoa jurídica*”⁹⁰.

MARIA RITA FERRAGUT assevera que as ficções jurídicas criam uma

⁸⁶ ANTONIO DA SILVA CABRAL, **Processo Administrativo Fiscal**, p. 211

⁸⁷ LAIS VIEIRA CARDOSO, **Substituição...**, *op. cit.*, p. 170.

⁸⁸ HERMENEGILDO FERREIRA BORGES, **RETÓRICA, DIREITO E DEMOCRACIA: Sobre a Natureza e Função da Retórica Jurídica**, Disponível em: <http://bocc.ubi.pt/pag/borges-ferreira-retorica-direito-democracia.html>, Acesso em: 10/09/2010.

⁸⁹ “Ficção – s.f. 1. Acto ou efeito de fingir. 2. Fingimento. 3. Invenção (fabulosa ou engenhosa)” – **Dicionário Priberam da Língua Portuguesa**, Disponível em: <http://www.priberam.pt/dlpo/default.aspx?pal=ficção>, Acesso em: 10/09/2010.

⁹⁰ LAIS VIEIRA CARSO, *Idem*.

verdade legal contrária à verdade natural, fenomênica. Elas modificam a realidade “... ao criar uma verdade jurídica que não lhe corresponde, e produzem efeitos jurídicos prescindindo da existência empírica dos fatos típicos que originalmente ensejariam tais fatos”⁹¹.

Sobre essas figuras, LUCIANO AMARO apresenta as seguintes distinções: “... as presunções (...) são utilizadas pelo aplicador da lei, que infere, de um fato provado “A”, o fato não provado “B”, que se reputa verdadeiro”⁹².

Em relação à ficção, para o autor, esta é de utilização privativa do legislador. “Por meio dessa técnica, a lei atribui a certo fato características que, sabidamente, não são reais”⁹³. A ficção, todavia, consigna “... uma mentira legal, ou uma verdade apenas legal, sem correspondência com a realidade”⁹⁴.

Dos excertos, infere-se que o conceito de ficção jurídica não se confunde com o da presunção – absoluta ou relativa –; enquanto nesta a lei valoriza a previsão lógica do desfecho de um caso, baseada no resultado da generalidade de casos semelhantes, na ficção não há dúvida sobre o fato real, mas a lei nega a realidade fática e constrói uma realidade jurídica diversa.

Faz-se necessário extremo rigor e cautela para o uso dessas figuras dentro do Direito Tributário, pois, como assevera PÉREZ DE AYALA, as presunções promovem uma “... perigosa redução da complexidade natural das coisas (...) nem sempre com a precisão almejada e necessária”⁹⁵.

Reitera-se que as ficções e as presunções absolutas não admitem prova em contrário. Por outro lado, as presunções relativas, ou “*juris tantum*”, podem ser contestadas sempre que houver indícios de que a realidade aconteceu de maneira distinta da presumida, pois, como registrado anteriormente, o uso da presunção justifica-se somente pela suposta praticidade; deve-se empregá-las “... al mínimo de lo posible”⁹⁶.

⁹¹ **Presunções no direito tributário**, p. 59.

⁹² **Direito...**, *op. cit.*, p. 233.

⁹³ *Idem*.

⁹⁴ LUCIANO AMARO, **Direito...**, *op. cit.*, p. 233.

⁹⁵ Apud PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA, A Substituição tributária progressiva nos impostos plurifásicos e não-cumulativos, p. 42-43.

⁹⁶ SUSANA CAMILA NAVARRINE Apud JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Crédito presumido do IPI na industrialização por encomenda: Um estado “maquiaveliano” e talvez “maquiavélico” in: Priscila de Souza (coord.), **Sistema Brasileiro e a Crise Atual**, p. 495.

4.2 Presunção do Fato Jurídico Tributário

No regime de substituição tributária progressiva, ocorre a antecipação do pagamento do tributo com relação à ocorrência do fato jurídico tributário. Isso significa que o tributo é pago antes que ocorra o fato jurídico tributário, utilizando-se como base um fato presumido.

O § 7º do artigo 150 da nossa Carta Magna eleva à categoria constitucional a expressão "fato gerador presumido". Porém, o instituto da substituição tributária não pode prescindir da presunção da ocorrência dos fatos jurídicos tributários das operações subsequentes.

A “presunção”, decorrente da expressão “fato gerador presumido”, deveria referir-se à presunção legal, entendida como aquela que expressamente vem prevista em lei. Entretanto, como assevera JOSÉ EDUARDO SOARES MELO:

A figura da presunção como resultado do processo lógico, e mediante o qual fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se fato desconhecido ou duvidoso, cuja existência é provável. Não se estará diante de uma autêntica presunção legal (“juris et de jure”) estabelecendo uma verdade jurídica, pois supor que um fato tributário acontecerá não é jamais o mesmo que tornar concreta sua existência, de modo a conferir segurança e certeza a uma exigência tributária.⁹⁷

O autor destaca ainda que não se pode aplicar a presunção de ocorrência do fato jurídico tributário a tributos, posto que tais fatos podem vir a não ocorrer por numerosas razões diferentes.

ROQUE CARRAZZA, ao comentar a aludida Emenda, conclui :

Percebemos que a referida Emenda Constitucional "criou" a absurda figura da responsabilidade tributária por fato futuro. Deveras, o supracitado preceito "autoriza" a lei a fazer nascer tributos de fatos que ainda não ocorreram mas que, ao que tudo indica, ocorrerão. Noutros termos, permite que a lei crie presunções de acontecimentos futuros e, com elas, faça nascer obrigações tributárias.⁹⁸

MARÇAL JUSTEN FILHO ensina: *“Inexiste qualquer certeza sobre a efetiva concretização do futuro fato impositivo (...) Tudo isso se configura como*

⁹⁷ ICMS..., op. cit., 96.

⁹⁸ Curso..., op. cit., p. 405.

uma enorme ficção normativa. Não há fato gerador, não há base de cálculo, não há riqueza”⁹⁹.

A lei tributária pretende criar a existência do fato signo-presuntivo de riqueza e obrigar os sujeitos passivos a pagar o tributo, todavia “... *não é facultado ao Estado criar, de modo arbitrário, uma base imponible para efeito tributário, distinta daquela realmente praticada*”.¹⁰⁰

Denota-se, portanto, que a presunção de um fato se refere sempre a uma mera previsibilidade, logo, totalmente passível de desconexões com a realidade.

⁹⁹ MARÇAL JUSTEN FILHO, *in* Ives Gandra da Silva Martins (coord.), **Princípios Constitucionais Tributários**, p. 155-156.

¹⁰⁰ *Idem*.

5 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS PERTINENTES

5.1 Considerações iniciais

O caráter garantista da constituição brasileira também repercute no Direito Tributário. As liberdades e direitos fundamentais estabelecidos na Constituição servem como trilhos à atividade tributária do Estado, discriminando a criação de normas, a fiscalização ou a cobrança dos tributos.

A Carta define e delimita a competência de tributar por intermédio de princípios, estabelecendo contornos estáticos aos instrumentos tributários, distribuindo-os entre os entes políticos, mediante conjugação de critérios materiais e territoriais.

Os princípios, *“normas fundamentais ou generalíssimas do sistema”, “... demandam estrita observância, até porque, tendo amplitude maior, sua não obediência acarreta conseqüências muito mais danosas ao sistema jurídico que o descumprimento de uma simples regra, ainda que constitucional”*¹⁰¹.

Etimologicamente, o termo princípio – do latim *“principum”, “principii”* – encerra idéia de começo, origem, base. Conforme leciona SÉRGIO SÉRVULO DA CUNHA, *“príncípium”* provém da junção dos vocábulos *“primum”* + *“capere”*. *“Primum capere”* significa colocar em primeiro lugar. Assim, ao nascer, o termo *“princípio”* não significa o que está em primeiro lugar, mas aquilo que é colocado em primeiro lugar”¹⁰².

Nesse diapasão, qualquer técnica legislativa para ser considerada válida dentro do nosso ordenamento jurídico deve, primeiramente, submeter-se ao crivo dos princípios.

Quanto às técnicas de antecipação do valor do tributo, é imprescindível que haja compatibilidade entre a sua aplicação e os princípios constitucionais inerentes ao Direito Tributário, pois, *“... se o emprego dessas técnicas implicar afronta, ainda que indireta, a qualquer princípio constitucional, ele deve ser repellido”*¹⁰³.

Isso, porque os princípios têm como principal escopo proteger o

¹⁰¹ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *Curso...*, op. cit., p. 37.

¹⁰² **O que é um Princípio**, Disponível em: <http://www.servulo.com.br/pdf/principio.pdf>, Acesso em: 23/09/2010.

¹⁰³ LUCIANO AMARO, *Direito...*, op. cit., p. 274.

cidadão das arbitrariedades do Estado, tendo a Constituição como um instrumento de defesa do cidadão contra o Estado ¹⁰⁴.

Nessa esteira, as regras tributárias podem instituir todos os modelos operacionais que não contrariem a essência garantista da Constituição, isto engloba, primeiramente, o conjunto de princípios do sistema e garantias asseguradas ao contribuinte.

Salienta-se que diante da diversidade semântica do vocábulo “princípio”, para o presente trabalho, o termo é empregado para designar normas de posição privilegiada, que exercem “... *uma função de maior relevo axiológico no seio do ordenamento*” ¹⁰⁵.

5.2 Princípio da Legalidade

Parte da doutrina defende a inconstitucionalidade da antecipação do valor devido a título de tributo, por meio da substituição tributária progressiva, alegando que o § 7º do artigo 150 da Constituição, inserido no texto pela Emenda Constitucional 03/93, fere alguns princípios constitucionais tributários.

A alegação de ofensa ao Princípio da Legalidade, e ao Princípio da Legalidade Tributária, insculpidos no inciso II do artigo 5º, e no inciso I do artigo 150, ambos da Carta, sustenta-se em duas argumentações principais.

Primeiramente, alega-se que não existe consequência de um fato jurídico sem a necessária e anterior ocorrência dele, pois a ordem natural é “lei – hipótese – fato – consequência”. A alteração dessa ordem alteraria substancialmente o resultado, pois, qualquer inversão implica dissimular o sistema jurídico vigente.

O Princípio da Legalidade é considerado como o primeiro limite à competência de tributar. Como se sabe, a origem desse princípio é atribuída à Magna Carta, de 1215, onde se encontra o mandamento correspondente à tese do “*no taxation without representation*”, vedando a tributação sem

¹⁰⁴ HUGO DE BRITO MACHADO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 39.

¹⁰⁵ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, A regra-matriz da incidência do IPI : texto e contexto, p. 686.

representação. Nesse contexto, a Legalidade Tributária determina que o Estado não pode aumentar ou exigir tributo sem a prévia edição de lei ¹⁰⁶.

A Legalidade visa garantir os ideais de justiça e de segurança jurídica que poderiam ser sufragados caso coubesse à administração pública decidir, sem nenhum parâmetro, quando, como e de quem cobrar tributos ¹⁰⁷.

Assim, fica vedada a instituição de tributos pelo Poder Executivo, seja por decretos, regulamentos, instruções normativas, ou qualquer ato administrativo normativo, cabendo essa atribuição apenas aos legítimos detentores de capacidade para tal: sempre através do devido processo legislativo.

No âmbito tributário, o Princípio da Legalidade é ainda mais intenso, pois tal princípio se transfigura no da Estrita Legalidade. Esse mandamento impõe que somente a lei poderá instituir ou majorar tributos e que essa lei deverá prescrever todos os elementos do antecedente e do conseqüente tributários.

Todos os tributos, sem exceção, são previamente tipificados em lei. As hipóteses de incidência, os sujeitos ativos e passivos da relação obrigacional, suas bases de cálculo e alíquotas precisam estar claramente definidos em lei.

Se ninguém é obrigado a fazer ou não fazer alguma coisa senão em virtude de lei, conforme disciplina o inciso II do artigo 5º, é lógico que a primeira a obedecer esse preceito deverá ser a administração, não podendo exigir ou impor nada a qualquer contribuinte se não existe lei prevendo tal.

ALBERTO XAVIER explica com mestria esse raciocínio:

Com vista a proteger a esfera de direitos subjetivos dos particulares do arbítrio e do subjetivismo do órgão de aplicação do direito – juiz ou administrador – e, portanto, a prevenir a aplicação de tributos arbitrários, optou-se neste ramo do Direito por uma formulação mais restrita do princípio da legalidade, convertendo-o numa reserva absoluta de lei, no sentido de que a lei, mesmo em sentido material, deve conter não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério da decisão do caso concreto. (sic) ¹⁰⁸

¹⁰⁶ MARCELO ALEXANDRINO e VICENTE PAULO, **Direito tributário na Constituição e no STF: teoria e jurisprudência**, p.. 150.

¹⁰⁷ LUCIANO AMARO, **Curso....**, *op. cit.*, p. 111.

¹⁰⁸ ALBERTO XAVIER, **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**, p. 37.

Em decorrência do Princípio da Estrita Legalidade, a lei que institui o tributo, ao prescrever sua hipótese de incidência, deverá fazê-lo de forma minuciosa, pois esse princípio não se limita à mera autorização de lei para a cobrança de tributos, mas também impõe que sejam definidos todos os aspectos pertinentes à norma de incidência tributária, necessários à hipótese de incidência, à relação jurídica tributária e à quantificação do tributo devido em cada situação concreta ¹⁰⁹.

Ainda nas palavras de ALBERTO XAVIER:

Se o princípio da reserva de lei formal contém em si a exigência da *lex scripta*, o princípio da reserva absoluta coloca-nos perante a necessidade de uma *lex stricta*: a lei deve conter em si mesma todos os elementos da decisão no caso concreto, de tal modo que não apenas o fim, mas também o conteúdo daquela decisão sejam por ela diretamente fornecidos. A decisão do caso concreto obtém-se, assim, por mera dedução da própria lei, limitando-se o órgão de aplicação a subsumir o fato na norma, independente de qualquer livre valoração pessoal. ¹¹⁰

Conclui-se, portanto, que o Princípio da Estrita Legalidade impõe que a norma tributária defina todos os elementos necessários para a sua incidência, não podendo existir lacunas para qualquer valoração na hora da sua aplicação, e, como ressalta CLÉLIO CHIESA, o artigo 150, I, da Constituição Federal, “... não é mera repetição, fruto do descuido do constituinte, mas um reforço ao princípio da legalidade” ¹¹¹.

5.3 Princípio da Tipicidade

A lei tributária, como qualquer outra espécie de lei, somente poderá ser aplicada quando ficar comprovado no plano ontológico um fato que guarde perfeita relação com a descrição fática hipotética contida na norma.

Logo, não pode vir à tona o direito de uma exação pela simples hipótese de uma ocorrência que ainda não se verificou. Hipótese não significa presunção e presunção não é ocorrência. A norma não incide por força própria ou de forma automática.

¹⁰⁹ LUCIANO AMARO, *Curso....*, op. cit., p. 112.

¹¹⁰ Os princípios..., op. cit., p. 37.

¹¹¹ CLÉLIO CHIESA, *ICMS Sistema Constitucional Tributário – Algumas inconstitucionalidades da LC 87/96*, p. 50.

Neste ponto, é salutar a referência aos ensinamentos de PONTES DE MIRANDA, para quem a norma jurídica incide somente sobre fatos ocorridos no mundo real.

A regra jurídica de tributação incide sobre suporte fático, como todas as regras jurídicas. Se ainda não existe o suporte fático, a regra jurídica de tributação não incide; se não pode compor tal suporte fático, nunca incidirá. O crédito do tributo (imposto ou taxa) nasce do fato jurídico, que se produz com a entrada do suporte fático no mundo jurídico. Assim, nascem o débito, a pretensão e a obrigação de pagar o tributo, a ação e as exceções. O Direito Tributário é apenas ramo do direito público; integra-se, como outros, na Teoria Geral do Direito.¹¹²

Somente estar-se-á diante de um fato jurídico tributário quando verificados, empiricamente, todos os elementos integrantes do antecedente e do seu conseqüente tributário.

GERALDO ATALIBA E AIRES FERNANDINO BARRETO, sobre o tema, lecionam: *“É imperioso que, nos fatos concretamente ocorridos, seja possível reconhecer cada um desses aspectos ou critérios descritos pela norma. (...) um só que falte impede o nascimento da obrigação tributária”*¹¹³.

Esta exigência – fato do mundo real dever encontrar perfeita identidade com o suporte fático previsto na norma – é um corolário do Princípio da Estrita Legalidade, sendo chamado pela doutrina de Tipicidade Tributária.

PAULO DE BARROS melhor esclarece:

O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse *plus* caracteriza a *tipicidade tributária*, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade.¹¹⁴

Igualmente, SACHA CALMON NAVARRO COELHO, para quem *“a tipicidade entronca com o conteúdo da lei (norma). O princípio da tipicidade é*

¹¹² FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA, **Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda 1-69, Tomo II**, p. 366.

¹¹³ **Substituição...**, *op. cit.*, p. 91.

¹¹⁴ **Curso...**, *op. cit.*, p. 158-159.

*tema normativo, pois diz respeito ao conteúdo da lei. É, por assim dizer, o lado funcional do princípio da legalidade”*¹¹⁵.

Frisa-se que o mandamento extraído da Tipicidade Tributária não é atributo exclusivo do Direito Tributário, e sim um princípio geral do direito. Prescreve que a norma jurídica somente incide com o acontecimento do fato nela previsto.

5.4 Princípio da Capacidade Contributiva

A Capacidade Contributiva vem descrita no artigo 145, § 1º, da Constituição. Assim como todos os outros princípios constitucionais tributários, busca uma tributação justa: *“Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal, e serão graduados segundo a capacidade econômica dos contribuintes (...)”*¹¹⁶.

É considerado um desdobramento do Princípio da Isonomia, em que todos são iguais perante a lei ou, mais ainda, que os iguais devem ser tratados de forma igual e os desiguais devem ser tratados na medida de sua desigualdade.

Em termos de Direito Tributário, significa dizer que o ente federado deve, ao exercer sua competência tributária, levar em consideração a capacidade contributiva ostentada pelo sujeito passivo.

O legislador intentou com esse princípio, estabelecer um método que atendesse à capacidade contributiva individual de cada contribuinte. Percebe-se que esse princípio assemelha-se ao Princípio da Isonomia, pois quem tem mais, contribuirá mais e vice-versa.

Isso significa tratar desigualmente os desiguais, como rege o Princípio da Igualdade, ínsito nos ideais republicanos. *“Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito, pague proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco”*¹¹⁷.

A doutrina costuma dividir e classificar esse princípio levando em consideração um critério temporal.

¹¹⁵ Princípio da Legalidade como Princípio Fundante dos demais Princípios Tributários, in Geraldo ATALIBA e A. R. Sampaio DÓRIA, **Princípios Constitucionais Tributários**, p. 12.

¹¹⁶ Artigo 145, § 1º, da Constituição da República.

¹¹⁷ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso...**, op. cit., p. 77.

O Estado necessita da receita proveniente da arrecadação para o exercício de suas funções, e, para isso, elege situações economicamente relevantes, para fazer surgir obrigações tributárias, e se apropria da riqueza que se apresenta nessas situações.

Essa escolha que o legislador faz, de fatos ensejadores do dever de recolher tributos, chama-se capacidade contributiva absoluta ou objetiva.

É uma providência pré-jurídica que “... retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza”¹¹⁸.

Ao lado dessa acepção, tem-se que a exação tributária cobrada do sujeito passivo deve ser proporcional ao conteúdo econômico do fato. O tributo imposto ao contribuinte deverá ser calculado com base no tamanho da relevância econômica do fato, pois, assim, a contribuição estará em equilíbrio com a riqueza representada no fato jurídico tributário.

Essa segunda acepção é decorrente do aspecto subjetivo ou relativo do Princípio da Capacidade Contributiva e se revela pela ocorrência do fato jurídico tributário.

Para ALIOMAR BALEEIRO, a capacidade contributiva relativa ou subjetiva é a aptidão pessoal para o pagamento de certo imposto, e é aplicada nos critérios de graduação do imposto, configurando-se como um limite à tributação¹¹⁹.

¹¹⁸ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 340.

¹¹⁹ **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, p. 691.

6 O FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO PRESUMIDO EM FACE DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS PERTINENTES

Dos argumentos aqui expostos, conclui-se que a Legalidade impõe que o tributo seja instituído por lei, ao passo que a Estrita Legalidade determina que essa lei disponha sobre todos os elementos da hipótese e da consequência tributária a ponto de não deixar nenhum campo aberto à valoração pessoal do aplicador da norma; *“exige-se que a lei formal determine todos os elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, todos os aspectos do fato gerador”*¹²⁰.

A Tipicidade Tributária, decorrência da estrita legalidade, preconiza que o fato jurídico tributário somente se realizará quando o fato real preencher todos os requisitos estabelecidos no suporte fático previsto hipoteticamente na regra-matriz de incidência tributária. Consigna a conformidade da tributação com o fato gerador.

Em razão deste princípio, a arrecadação só pode ocorrer depois de ocorrido o fato jurídico tributário ao qual a lei vincula a obrigação tributária, ou seja, *“o nascimento da obrigação tributária está subordinado ao princípio da legalidade, na forma específica da conformidade com o fato gerador”*¹²¹.

Por força da Estrita Legalidade e Tipicidade Tributária, o fato jurídico tributário só se concretizará se o fato ocorrido no mundo real for idêntico ao suporte fático previsto na norma, sob pena desta não incidir¹²².

A incidência da norma tributária está vinculada à concretização, no mundo dos fatos, do fator jurídico tributário previsto da hipótese de incidência. Enquanto este não se realiza, não haverá incidência da norma¹²³.

Em razão disso, MARCO AURÉLIO GRECO não está correto ao afirmar que há liberdade para o legislador escolher uma fase preliminar à

¹²⁰ GERD WILLI ROTHMAN, O Princípio da Legalidade Tributária, in Antonio Roberto Sampaio Dória e Gerd Willi ROTHMAN, **Temas Fundamentais do Direito Tributário Atual**, p 96-67.

¹²¹ *Idem*.

¹²² FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA, **Tratado de Direito Privado, Tomo I**, p. 66-72.

¹²³ JOSÉ JAYME DE MACÊDO OLIVEIRA, ao comentar que a norma tributária encerra uma abstração que ainda não se traduz em efeitos concretos, enfatiza que *“... a atuação dessa norma só se concretiza na medida em que ocorra o fato, previsto como hipótese de incidência, por isso denominado ‘fato gerador’”, in Código Tributário Nacional: comentários, doutrina e jurisprudência*, p.352.

ocorrência do fato jurídico tributário para exigir o tributo, pois, em decorrência dos princípios aqui estudados, impõe-se que o tributo seja exigido apenas quando se verificar a ocorrência do fato jurídico tributário ¹²⁴.

Corroborando esse raciocínio, AMÍLCAR FALCÃO afirma que *“...para o nascimento da obrigação necessário é que surja concretamente o fato ou pressuposto que o legislador indica como sendo capaz de servir de fundamento à ocorrência da relação jurídica tributária”* ¹²⁵.

No mesmo sentido, DINO JARACH: *“... por vontade da lei a obrigação do contribuinte e a pretensão correlativa do fisco se fazem depender da ocorrência de um fato jurídico”* ¹²⁶.

Logo, é mister concluir, tanto pelos argumentos doutrinários como pela norma geral emanada do Código Tributário que exigir-se tributo antes da ocorrência do fato jurídico tributário é nítida ofensa ao Princípio da Estrita Legalidade Tributária e da Tipicidade Tributária.

GERALDO ATALIBA e AIRES BARRETO, ao dissertarem sobre a Legalidade Tributária e antecipação do fato jurídico tributário ensinaram que a presunção da ocorrência de fatos futuros no campo estrito do Direito Tributário absolutamente inaceitável, pois, *“... se o fato tributável ainda não sucedeu, a exigência do tributo, sob fundamento de mera probabilidade de seu acontecimento, importa violação da Constituição”* ¹²⁷.

Logo, conclui-se que *“... há transgressão ao princípio da legalidade quando se tributa o que ainda não aconteceu”* ¹²⁸.

Por sua vez, Capacidade Contributiva diz respeito à escolha das situações com relevância econômica para compor as hipóteses de incidência, bem como expressa a *“... repartição do impacto tributário, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento”* ¹²⁹.

Não basta somente a escolha de fatos dotados de relevância econômica para se respeitar esse postulado. Faz-se necessário que, quando

¹²⁴ MARCO AURÉLIO GRECO, **Substituição Tributária – Antecipação do Fato Gerador**, p. 49.

¹²⁵ AMÍLCAR FALCÃO, **Fato Gerador da Obrigação Tributária**, p. 02.

¹²⁶ DINO JARACH, **O Fato Imponível – Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo**, p. 87.

¹²⁷ **Substituição...**, *op. cit.*, p. 43.

¹²⁸ ALCIDES JORGE COSTA, ICMS e Substituição Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 2, p. 92-93.

¹²⁹ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 340-341.

concretizado o fato jurídico tributário, seja “calculada” qual foi a intensidade da relevância apresentada, sob pena de se tributar de maneira análoga aqueles que apresentam situações de diferentes relevâncias econômicas.

A tributação de fato ainda por existir também atenta contra a Capacidade Contributiva. Em seu aspecto objetivo, pois a vantagem patrimonial ainda não está caracterizada. Pode-se considerar que a tributação do fato jurídico tributário presumido é a tributação do vazio, já que a fase preliminar eleita como tributável ainda não apresenta conteúdo econômico.

Também não observa a Capacidade Relativa, pois se o fato ainda não se realizou não há base de cálculo que permita sua mensuração. Na substituição tributária para frente a base de cálculo é estimada.

Não se pode exigir um tributo com fundamento em uma base de cálculo que não seja real e sim presumida ou arbitrada, sob pena de, nos dizeres de PAULO DE BARROS CARVALHO, infirmar-se a materialidade da hipótese de incidência.

Não se pode alegar que a Capacidade Contributiva será preservada pelo fato de o ônus do tributo ser repassado para o consumidor final, pois a repercussão econômica é mecanismo que atende às oscilações do mercado, um critério econômico não pode ser invocado para justificar uma ofensa a uma garantia individual do contribuinte.

No VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário concluiu-se no mesmo sentido, qual seja, que a pessoa somente manifesta capacidade de contribuir quando realizar o fato gerador. Logo, *“O parágrafo 7º, do artigo 150 da C.F., fere, pois, o princípio da capacidade contributiva, ao presumir como gerador um fato que ainda não ocorreu”*¹³⁰.

É simples e lógico o raciocínio: se é a ocorrência do fato jurídico tributário que revela a Capacidade Contributiva, essa capacidade só será revelada, no caso da substituição tributária progressiva, em momento posterior ao da cobrança.

Para CARRAZZA, o § 7º, introduzido no artigo 150 da Constituição pela Emenda Constitucional nº 03/93, ao autorizar a tributação de fato futuro, *“... padece de incontrolável inconstitucionalidade (por vulneração de 'cláusula*

¹³⁰ IDEPE, VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, **Revista de Direito Tributário**, nº. 62, p. 176.

pétrea'), porquanto passa por cima do princípio da segurança jurídica da tributação”¹³¹.

O autor prossegue, afirmando que o instituto é inconstitucional, porque, *“... atropela o princípio da segurança jurídica, em sua dupla manifestação: certeza do direito e proibição do arbítrio”*¹³². Defende que a segurança jurídica, como princípio aplicado no âmbito do Direito Tributário, *“...exige que o tributo só nasça após a ocorrência real (efetiva) do fato imponível”*¹³³.

Para IVES GANDRA DA SILVA MARTINS:

O próprio constituinte [...] declara que esta imposição realmente não tem base de cálculo ocorrida e, na eventualidade de não se realizar no futuro aquele fato inexistente no presente, o tributo, que não era tributo e nunca será tributo, deverá ser devolvido [...] Reconhece, pois, que a exigência da imposição não tem qualquer sustentação e é apenas uma expectativa de ocorrência. É pois, uma ficção e não uma presunção[...] ¹³⁴

Da lição desse autor, extrai-se que na substituição progressiva não há realmente um fato jurídico tributário presumido, mas sim um fato jurídico tributário fictício, e que ao criar essa ficção, o legislador da emenda constitucional *“... violou o princípio da legalidade, que só admite imposição de fato gerador ocorrido e não de fato gerador hipotético, futuro”*¹³⁵. Deve haver somente tributação sobre fatos jurídicos tributários reais ¹³⁶.

SACHA CALMON, ao tentar justificar a constitucionalidade da substituição apresenta o princípio da Praticabilidade na Arrecadação. Para isso, o autor traça um paralelo entre o Princípio da Economia Processual e o Princípio da Praticabilidade. Desta forma, o regime de substituição seria constitucional, até por que atinge certa efetividade.

No entanto, praticabilidade é algo que não condiz com o sistema constitucional brasileiro, em razão de estar sendo priorizada em detrimento de direitos individuais. Acerca do argumento utilizado pelo fisco para que se faça

¹³¹ ICMS. *op. cit.*, p. 284.

¹³² *Ibidem*, p. 279.

¹³³ *Idem*.

¹³⁴ **Presunções no Direito Tributário**, p. 108.

¹³⁵ *Idem*.

¹³⁶ IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, PARECERES – Substituição Tributária Sem Fato Gerador Real. Imposição Confiscatória – Lei Complementar 87/96 – Inconstitucionalidades. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº. 22, p. 30.

uso da substituição para frente o insigne GERALDO ATALIBA, com muita propriedade escreveu:

Parece de evidência total que não pode a lei exigir de alguém – que mora no primeiro andar de um prédio – o imposto de renda devido por todos os moradores do prédio, simplesmente porque a cobrança, assim, se torna mais fácil! [...] Seria supremo arbítrio exigir tributo de alguém simplesmente pela circunstância de que é mais fácil colhê-lo do que ao destinatário da carga tributária, como induzido pela Constituição.¹³⁷

Desse modo, resta demonstrado que a substituição tributária para frente, ao instituir cobrança de tributo antes de ocorrido o fato jurídico tributário, consigna ofensa aos Princípios Constitucionais Tributários da Estrita Legalidade e da Tipicidade Tributárias, e que a antecipação do fato jurídico tributário ofende ao Princípio da Capacidade Contributiva, tanto por tributar situação sem relevância econômica – aspecto objetivo –, como por calcular o montante devido mediante valores estranhos à efetiva base de cálculo do fato jurídico tributário – aspecto subjetivo.

¹³⁷ **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 90.

CONCLUSÃO

Quando a substituição tributária progressiva foi implementada, a economia era controlada, e existia forte intervenção do Estado em todos os setores produtivos. A base de cálculo dos tributos sujeitos ao regime da substituição não era presumida, mas tabelada.

Com o processo de abertura econômica e a conseqüente extinção das tabelas de preços, começaram a surgir os problemas com a substituição progressiva, pois a base de cálculo passou a ser literalmente presumida e, salvo raras exceções, presumida em níveis superiores aos reais, causando deformações na tributação antecipada e, conseqüentemente, ferindo direitos e garantias individuais dos sujeitos passivos.

Mesmo com o advento da Emenda Constitucional n.º 03/93, a qual acrescentou o § 7º ao art. 150 da Constituição Federal, “constitucionalizando” o regime de substituição tributária progressiva, parte da doutrina – GERALDO ATALIBA, ALCIDES JORGE COSTA, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, HAMILTON DIAS DE SOUZA, ROQUE CARRAZZA, entre outros –, continua apresentando fortes razões para se entender que tal regime é inconstitucional¹³⁸.

Em contrapartida, SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, RICARDO LOBO TORRES, entre outros, sustentam que, em nome da praticidade e, ao ser assegurada a “imediata e preferencial restituição” do tributo pago, caso não seja realizado o fato presumido, as inconstitucionalidades argüidas foram superadas por completo¹³⁹.

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal tem se posicionado pela não devolução do valor pago, justificando sua decisão no fato de ser impossível ao Fisco mensurar realmente a diferença existente entre aquilo que foi presumido e o que realmente ocorreu.

Com este posicionamento, surgem dúvidas, tais como se o referido instituto é algo que somente veio para beneficiar o Fisco, indiscriminadamente, em detrimento do contribuinte.

¹³⁸ GERALDO ATALIBA, **Substituição...**, *op. cit.*, p. 43; ALCIDES JORGE COSTA, **ICMS...**, *op. cit.*, p. 92-93.; IVES GANDRA, **Presunções...**, *op. cit.*, p. 108; HAMILTON DIAS DE SOUZA, **ICMS...**, *op. cit.*, p. 25; ROQUE CARRAZZA, **ICMS**, *op. cit.*, p. 284.

¹³⁹ RICARDO LOBO TORRES, **A Substituição Tributária e Cobrança Antecipada do ICMS**; SACHA CALMON, **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, p. 338.

Ao que tudo indica a substituição tributária para frente é algo que nunca teve respaldo total. Criaram-se normas infraconstitucionais que não respeitavam a própria Carta. O legislador complementar atuou contra princípios inerentes à Constituição e que deveriam ser indelévels.

Surge uma obrigação tributária sem que o fato ensejador de seu nascimento tenha ocorrido, nem se sabe, ao menos, se realmente vai acontecer. Em virtude disso, é necessário ponderar quão útil é o instituto da substituição tributária progressiva e, se realmente é válida sua utilização.

É fácil admitirmos que em nosso país ocorre, em não poucas vezes, a transferência, para o campo da tributação, da máxima "*os fins justificam os meios*", na medida em que a satisfação daquilo considerado interesse "social" e "econômico" vem sendo um pretexto avidamente aproveitado pelos Poderes Públicos, para a justificação da utilização de alguns instrumentos que supostamente propiciam uma maior eficiência fiscalizatória e arrecadatória, mas que visivelmente contrariam nosso Direito Constitucional Tributário, ou em outros termos, contrariam as *limitações constitucionais ao poder de tributar*, e os parâmetros previstos nas normas gerais.

Não se pode negar que a antecipação do fato jurídico tributário ofende à Estrita Legalidade e à Tipicidade Tributária, pois institui cobrança de tributo antes de configurado o fato jurídico tributário; além de não respeitar ao postulado da Capacidade Contributiva, no seu aspecto objetivo, pois a situação eleita como ensejadora da exação não representa relevância econômica. A cobrança antecipada não tem como encontrar base de cálculo real e, por conseguinte, também não observa a Capacidade Contributiva no seu aspecto subjetivo, pois não há como dimensionar a exata riqueza possuída pelo contribuinte.

Os princípios constitucionais tributários, aqui estudados, disciplinam que a lei deve fornecer todos os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação e à quantificação do tributo.

A substituição tributária progressiva proporciona somente ao Poder Público praticidade na fiscalização e arrecadação tributária, já que permite uma concentração de fiscalização sobre certos e determinados contribuintes específicos e o contribuinte, entretanto, se vê na desvantajosa situação de ter

que suportar a carga tributária de um fato que ainda não ocorreu, e que talvez não ocorra.

O art. 1º da Emenda Constitucional nº 03/93, que incluiu o §7º no artigo 150 da Constituição, é inconstitucional porque implica abolição de direitos e garantias fundamentais do contribuinte e, principalmente, porque atenta contra a lógica da Direito, no que diz respeito ao fenômeno da incidência da norma e do nascimento do vínculo da obrigação.

GERALDO ATALIBA, em palestra ministrada no VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário retratou fielmente a posição aqui defendida, quando afirmou:

[...] estou disposto a aceitar tributação de fato futuro, como se prevê nesta Emenda Constitucional. Estou disposto a aceitar que um fato que ainda não aconteceu possa ser um 'fato gerador' de obrigação tributária. Posso aceitar isso, estou disposto, no instante em que também se emende a Constituição para dizer que nós poderemos, cidadãos, ser punidos por crimes que ainda não cometemos.

Certa vez, JOSÉ SARAMAGO disse: *“A justiça continua a morrer todos os dias Agora mesmo, longe ou aqui ao lado, à porta da nossa casa, alguém a está matando”*.

A perpetuação do fato jurídico tributário presumido é, sem dúvida alguma, continuar matando a justiça.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 2 ed. São Paulo: Método, 2008.

ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. **Direito tributário na Constituição e no STF: teoria e jurisprudência**. 13 ed. Rio de Janeiro, Impetus, 2007.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. 8ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Atualização: Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Atualização: Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARRETO, Aires F. Substituição e Responsabilidade Tributária: **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: RT, n. 49, jul/set, 1989. p. 73-96.

BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributario**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BERLIRI, Antonio. **Corso Istituzionale di Diritto Tributario**. Milão: Giuffré, 1965.

CABRAL, Antonio da Silva. **Processo Administrativo Fiscal**, São Paulo: Saraiva, 1993.

CARDOSO, Lais Vieira. **Substituição Tributária no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. **ICMS**. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999.

CHIESA, Clélio. **ICMS Sistema Constitucional Tributário – Algumas inconstitucionalidades da LC 87/96**. São Paulo: LTR, 1997.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Estudo sobre a sujeição passiva direta e indireta no direito brasileiro – escólios para uma futura modificação do Código Tributário Nacional – em homenagem a Geraldo Ataliba. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, 1995, n. 67. p. 268-278.

_____. Princípio da Legalidade como Princípio Fundante dos demais Princípios Tributários *in*: ATALIBA, Geraldo; DÓRIA, A. R. Sampaio (coord.) **Princípios Constitucionais Tributários**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991. p. 09-26.

_____. Valor contábil dos bens e direitos do ativo da pessoa jurídica entregues a acionista a título de devolução de sua participação no capital social. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 92, p. 101-132, mai. 2003.

_____. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 3 ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999.

COSTA, Alcides Jorge. ICMS e Substituição Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 2, p. 190-204, nov. 1995.

CRETELLA JR. JOSÉ, **Curso de Direito Romano**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1970.

D'ANGELO, DANTE. ***Per un Aggiornamento della Figura del Sostituto D'Imposta***. Milão: Dott A. Giuffrè, 1991.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 2. ed. rev. e atual. nos termos da Constituição de 1988. São Paulo, Forense, 1991.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. A Praticidade, a Substituição Tributária e o Direito Fundamental à Justiça Individual. *in* CAMPOS FICHER, Octávio (coord.) **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética. 2004.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações. v2**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

ECHEVERRÍA YÁÑEZ, José R. *Norma Jurídica y Derecho Subjetivos. Anales de la Facultad de Derecho Tercera Época*. Santiago, Universidad de Chile v. IV, en/dic. 1957, p. 1-6.

FALCÃO, Amílcar. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

FEDERIGHI, Wanderley José. **Direito tributário: parte geral**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

GUERREIRO, Rutnéia Navarro. Tributação de Receita não recebida. **Revista Dialética do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n.160. p. 114-117, jan. 2009.

GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária – ICMS – IPI – PIS – COFINS**. São Paulo: IOB, 1999.

_____. **Substituição Tributária – Antecipação do Fato Gerador**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2005

HARADA, Kioshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

IDEPE, Instituto Internacional de Direito Público e Empresarial. VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, n. 62, [1994?].

JARACH, Dino. O Fato Imponível – Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo. Tradução: Dejalma de Campos. São Paulo: RT, 1989.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário Jurídico Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Tributária Passiva**. Belém: CEJUP, 1986.

_____. Princípios Constitucionais Tributários. *In*: Ives Gandra da Silva Martins (coord.) **Caderno de Pesquisas Tributárias, 18**. São Paulo: Resenha Tributária/CEU, 1993, p. 141-170.

KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. Tradução: José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1986.

LEAL, Hugo Barreto Sodré. Responsabilidade Tributária na Aquisição do Estabelecimento Empresarial. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 22ª rev. atual. e ampl., Malheiros Editores, São Paulo, 2003.

_____ **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: RT. n. 9. out-dez/1994.

_____ Substituição Tributária Sem Fato Gerador Real. Imposição Confiscatória – Lei Complementar 87/96 – Inconstitucionalidades. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 22, p. 77-85. jul. 1997.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico: plano da eficácia, 1ª parte**. 3 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007;

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS – Teoria e prática**. 7.ed. São Paulo: Dialética, 2004.

_____ **Curso de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MELO, Ângelo Braga Netto Rodrigues de. Sujeição tributária passiva. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, 2008. n. 79, p. 22-35.

MENEZES, Paulo Lucena de. ICMS: Sujeição passiva. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado**, TI. Atualização: Vilson Rodrigues Alves. Campinas: Bookseller, 1999.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 10. ed. São Paulo: Livraria do Advogado, 2008.

ROCHA, João Marcelo. **Direito Tributário**. 6 ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2008.

ROTHMAN, Gerd Willi,. O Princípio da Legalidade Tributária: DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio; ROTHMAN, Gerd Willi: **Temas Fundamentais do Direito Tributário Atual**. Belém: CEJUP, 1983.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1996.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **A Substituição tributária progressiva nos impostos plurifásicos e não-cumulativos**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

SOUZA, Hamilton Dias de. ICMS: substituição tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 12, p. 15-26. set. 1996.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 2. ed. Rio de Janeiro: Financeiras, 1954.

TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de direito tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. A Substituição Tributária e Cobrança Antecipada do ICMS. Valdir de Oliveira Rocha (coord.) **ICMS – Problemas Jurídicos**. São Paulo: Dialética, 1996. p. 48-53.

VIEIRA, José Roberto. Crédito presumido do IPI na industrialização por encomenda: Um estado “maquiaveliano” e talvez “maquiavélico” *in*: Alberto Macedo *et al.*, **Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual**, São Paulo: Noeses, 2009, p. 451 – 519.

_____ Bocage e o terrorismo constitucional das medidas provisórias: a emenda pior do que o soneto *in*: Roberto Ferraz (coord.) **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 685-713.

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4 ed. São Paulo: RT, 2000.

VILLEGAS, Hector B. ***Curso de finanzas, derecho financiero y tributario***. 3. ed. Buenos Aires: Depalma, 1984.

XAVIER, Alberto. Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.